Die Rechtsgültigkeit der G. m. b. H. & Co. Komm. Gef. nach H. G. B.
mit einem Hinblick auf die steuerliche Zulässigkeit.

Auszug

aus der Inaugural-Dissertation zur Erlangung der Doktorwürde der hohen juristischen Fakultät der Philipps-Universität Marburg

vorgelegt von

Herbert Koch

aus Blumenthal (Hann.), Referendar in Lüneburg.

Gutachter: Professor Dr. Merk.

I. Die Rechtsgültigkeit der G. m. b. H. & Co. nach H. G. B.

1. Entwicklung.

Das Gesetz kennt nur eine geschlossene Zahl von Handelsgesellschaften. Andere Vereinigungsformen können als Handelsgesellschaften nicht errichtet werden. Die vom Gesetz scharf ausgeprägte Unterscheidung von Personal- und Kapitalgesellschaften ist aber im Rechtsleben häufig verwischt worden. Vornehmlich sind es die hohen Unkosten der Gründung und die, besonders den handelsrechtlichen Körperschaften auferlegten Steuerlasten, durch welche Unternehmungen mit rein kapitalistischer Natur sich veranlaßt sehen, im Gewande einer Personalgesellschaft aufzutreten. Die bevorzugten Formen hierbei sind die Gesellschaft des B. G. B. und die Kommanditgesellschaft.

Da die meisten Vorschriften des H. G. B. über die Innenverhältnisse der K. G. nachgiebiges Recht sind, bestehen rechtlich keine Hindernisse, der K. G. nach innen die wirtschaftliche Gestaltung der Kapitalgesellschaft zu geben.

Die Entwicklung ist daher auch diesen Weg gegangen. Zunächst werden die Anteile der Kommanditisten beweglich gemacht; es wird gestattet, sie gleich Aktien frei zu veräußern und zu übertragen. Die jedesmalige Anmeldung zum Handelsregister erübrigt sich dadurch, daß einem gemeinsamen Treuhänder die Anteile der Kommanditisten anvertraut werden. Dieser Treuhänder ist als alleiniger Kommanditist im Handelsregister eingetragen. Ein Wechsel in der Person eines wirklichen Geldgebers tritt daher nach Außen niemals zu Tage. Sodann werden die Komplementäre im Innenverhältnis von ihrer persönlichen Haftung entbunden; hinter dem äußeren Schein ihrer Stellung als persönlich haftende Gesellschafter verbirgt sich nur noch ihre wahre

1924.

Stellung als vertraglich angestellte Geschäftsführer der Geldgeber. Zur Ueberwachung ihrer Geschäftsführung wird ein Beirat eingesetzt und als höchstes Organ entscheidet die Versammlung der jeweiligen Kommanditisten. Zuletzt wird dann auch noch die persönliche Haftung völlig ausgeschaltet, indem eine juristische Person als Komplementär auftritt. Damit wird wirtschaftlich aus einer Vereinigungsform, die vom Gesetze als Personalgesellschaft gedacht war, durch die Gestaltung des Verkehrs eine Kapitalgesellschaft.

2. Rechtliche Natur.

Bei der G. m. b. H. & Co. Komm. Ges. tritt als persönlich haftende Gesellschafterin eine G. m. b. H. auf. Ihre Beteiligung kann in verschiedener Form erfolgen. Sind neben ihr noch andere Komplementäre vorhanden, so spricht man von der G. m. b. H. & Co. im weiteren Sinne. Die am häufigsten auftretende Erscheinung ist aber die G. m. b. H. & Co. im engeren Sinne, bei der die G. m. b. H. einziger Komplementär, ihre Gesellschafter aber zugleich die Kommanditisten sind.

Man hat der G. m. b. H. & Co. Komm. Ges. die Daseinsmöglichkeit bestritten mit der Behauptung, daß ihr die ausdrücklichen Gesetzvorschriften entgegenständen und insbesondere, daß die G. m. b. H. mit ihren Einrichtungen (Generalversammlung, Geschäftsführer, Firma, Haftung, Bilanz usw.) sich nicht reibungslos in den Organismus einer Kommanditgesellschaft einordnen lasse. Diese Bedenken sind jedoch unbegründet.

Wenn auch nach dem Wortlaut des Gesetzes unter einer offenen Handelsgesellschaft und einer Kommanditgesellschaft nur an eine Vereinigung von natürlichen Personen gedacht ist, so darf das noch nicht zu dem Schluß führen, daß die Beteiligung juristischen Personen verboten sein soll. Die Entwickelung zur G. m. b. H. & Co. konnte vom Gesetzgeber eben noch nicht vorausgesehen werden. Hier ist wie in anderen Fällen dieser Art die gleichmäßige Anwendung der bestehenden Bestimmungen auf den gleichartigen Tatbestand geboten.

Indes fragt es sich, ob auch eine juristische Person, die dem Handelsrecht unterstellt ist, wie die G. m. b. H., Gesellschafter einer K. G. sein kann. Es muß berücksichtigt werden, daß jeder geschäftsführende Gesellschafter der K. G. unumgrenzt Verbindlichkeiten eingehen kann, für welche alle Komplementäre unbeschränkt haften. Die K. G. kann also Geschäfte abschließen, zu deren Regelung die G. m. b. H. unter Umständen ihr ganzes Vermögen opfern muß. Dadurch wird ihr Recht, über ihre Angelegenheiten allein und unabhängig zu entscheiden, eingeschränkt. Gegen die hieraus drohenden Gefahren kann sich die G. m. b. H. jedoch dadurch schützen, daß sie sich im Gesellschaftsvertrage einen überwiegenden Einfluß auf die Geschäftsführung sichert. Ist dies nicht erfolgt und wird durch die Geschäftsführung die freie Willensbestimmung der G. m. b. H. derart gebunden, daß sie zu einer Knebelung führt, dann ist der ganze Gesellschaftsvertrag ohnehin nichtig, weil er gegen die guten Sitten verstößt (§ 138 B. G. B., R. G. 82 S. 308).

Bei der G. m. b. H. & Co. im engeren Sinne, in der die G. m. b. H. alleiniger Komplementär und daher selbst Geschäftsführung und Vertretung wahrzunehmen hat bestehen diese Gefahren nicht.

3. Geschäftsführung.

Gegen die Zulässigkeit der Geschäftsführung der K. G. durch die G. m. b. H. können begründete Einwendungen nicht erhoben werden. Bei Kartellen, Syndikaten und ähnlichen Verbänden ist die Führung des Geschäftsbetriebes durch juristische Personen eine häufige Erscheinung.

Bei der G. m. b. H. & Co. ist der Geschäftsführer der G. m. b. H. auch zugleich als Geschäftsführer der K. G. tätig.

Der Geschäftsführer der K. G. ist in seiner Stellung unumschränkt und unabsetzbar; er kann nur aus wichtigem Grunde durch Gerichtsbeschluß entfernt werden (§ 127 H. G. B.). Dagegen ist die Bestellung des Geschäftsführers der G. m. b. H. jederzeit frei widerruflich; dadurch haben die Gesellschafter die Möglichkeit, entscheidend in die gesamte Geschäftsführung einzugreifen. Bestehen nun neben ihr noch weitere Komplementäre, so muß sie sich im Gesellschaftsvertrage Sicherungen ausbedingen, die einen nachteiligen Eingriff in ihre Interessen durch die Geschäftsführung der K. G. ausschließen. Wie bereits dargetan, kann eine solche unzuträgliche Einwirkung bei der G. m. b. H. & Co. im engeren Sinne nicht erfolgen, da der für beide Gesellschaften tätige Geschäftsführer stets den Weisungen der Gesellschafter der G. m. b. H. unterworfen ist.

4. Vertretung.

Zur Vertretung der K. G. ist grundsätzlich jeder persönlich haftende Gesellschafter berechtigt; Dritten gegenüber ist seine Vertretungsbefugnis unbeschränkbar (§ 126 H. G. B.). Hat die G. m. b. H. noch andere Komplementäre neben sich, so drohen ihr die gleichen Gefahren wie bei der Geschäftsführung, die sich jedoch auch hier durch vertragliche Regelung (z. B. Gesamtvertretung) beseitigen lassen.

Daß auch eine juristische Person eine andere Gesellschaft vertreten kann, wird von der herrschenden Ansicht mit Recht bejaht; denn nach heutiger Auffassung sind die juristischen Personen grundsätzlich in derselben Weise rechts- und handlungsfähig wie die natürlichen Personen.

Da die G. m. b. H. nur durch ihre Organe handeln kann, wird notwendigerweise die ihr obliegende Vertretung der K. G. durch ihren Geschäftsführer ausgeübt, ohne daß sie diesem ausdrücklich übertragen werden braucht. Der Umstand, daß die Vertretung gemäß § 126 H. G. B. eine unbeschränkte und unbeschränkbare ist, hat praktisch keine wesentliche Bedeutung für die G. m. b H., denn infolge der Absetzbarkeit ihres Geschäftsführers kann sie stets darüber wachen, daß die Vertretung der K. G. niemals im Widerspruch mit ihrem Willen steht. Auch aus dem Wechsel in der Person des Geschäftsführers können für keine der beteiligten Gesellschaften Nachteile entstehen.

5. Haftung.

Für die Haftung bei der K. G. sind die Vorschriften über die Gesellschaft nach B. G. B. maßgebend (§§ 105, 161 H. G. B.). Besonders aus der Verweisung des § 713 B. G. B. auf die Bestimmungen über den Auftrag folgt, daß zwischen Geschäftsführer und K. G. ein vertragliches Schuldverhältnis besteht, auf das die allgemeinen Vorschriften der §§ 276, 278 B. G. B. über Schadenshaftung anzuwenden sind.

Da die G. m. b. H. selbst die Geschäftsführerin der K. G. ist, hat sie auch für Schaden aufzukommen, der durch Verschulden bei der Geschäftsführung entsteht. Der jeweilige Geschäftsführer der G. m. b. H. steht mit der K. G. in keinem Vertragsverhältnis; er übt seine Tätigkeit nur aus, weil er von der G. m. b. H. damit beauftragt ist. Er kann deshalb für entstandenen Schaden nicht unmittelbar haftbar gemacht werden; hingegen ist er der G. m. b. H. gegenüber rückgriffpflichtig (§ 43 G. m. b. H. Ges.).

In gleicher Weise trifft die G. m. b. H. allein die Schadenshaftung aus der Vertretung der K. G.

6. Firma.

Die Firma einer K. G. muß den Namen mindestens eines persönlich haftenden Gesellschafters enthalten mit einem Zusatz, der das Gesellschaftsverhältnis andeutet.

Die Firma der G. m. b. H. & Co. muß enthalten:

1. Firma der G. m. b. H., als persönlich haftende Gesellschafterin (§ 4 G. m. b. H. Ges.),
2. den Zusatz „& Co.",
3. den Namen des zur Zeichnung berechtigten Vertreters der K. G., das ist hier die G. m. b. H. (§§ 4 G. m. b. H. Ges. 108, 126, 164 H. G. B.).
4. den Namen des Geschäftsführers der G. m. b. H. (§ 35 G. m. b. H. Ges.).

Der Einwand, daß die G. m. b. H. unter der Firma der K. G. ein Handelsgewerbe betreibe, was ihr gesetzlich verboten ist, trifft nicht zu. Beide Gesellschaften sind vollkommen selbständig; jede von ihnen betreibt ihr eigenes Handelsgewerbe unter eigener Firma, für eigene Rechnung, mit eigenem Geschäftsbetriebe. Die G. m. b. H. hat wohl Anteil am Verlust und Gewinn der K. G. Wenn ihr Geschäftsführer die Firma der G. m. b. H. & Co. zeichnet, so tut er dies nur in Angelegenheiten der K. G.; aus der Zusammensetzung der Unterschrift ist dies auch jedem Dritten ohne weiteres erkennbar.

7. Bilanz.

K. G. und G. m. b. H. sind beide zur Bilanzaufstellung verpflichtet (§§ 120 HGB. 41 G. m. b. H. Ges.). Die K. G. muß ihrem Vermögensbestande zu Beginn des Geschäftsjahres zusammen mit den Einnahmen und Außenständen als Aktivposten die gesamten Ausgaben und Schulden auf der Passivseite gegenüberstellen. Der Unterschied ergibt das den Gesellschaftern gehörende Vermögen.

Demgegenüber ist die Bilanz der G. m. b. H. eine Gewinnverteilungsbilanz, aus der zu ersehen ist, welcher Betrag des erzielten Gewinnes unter die Gesellschafter verteilt werden kann. Das Stammkapital ist zwar ein wichtiger Vermögensbestandteil, er muß aber unangetastet bleiben; es scheidet deshalb bei der Berechnung des Geschäftsgewinnes aus und ist auf der Passivseite zu buchen. Dasselbe hat mit den Rücklagen zu geschehen, die an die verschiedenen (Reserve-, Erneuerungs- usw.) Fonds abgeführt werden. So kann es vorkommen,

daß bei einem günstigen Geschäftsjahr die Gesellschaft ihr Vermögen ansehnlich vermehrt, der einzelne Gesellschafter aber nicht die geringsten Vorteile erlangt hat.

Aus dieser Verschiedenartigkeit der Bilanzen können aber keiner Gesellschaft Schwierigkeiten erwachsen, wie man behauptet hat, denn jede von ihnen hat ihre eigene Bilanz aufzustellen nach den für sie maßgebenden Grundsätzen. Zwar bestimmt § 40 G. m. b H. Ges., daß sämtliche Vermögensgegenstände nach ihrem Werte einzusetzen sind. Die G. m b. H. hat aber an den einzelnen zum Vermögen der K. G. gehörenden Gegenständen gar keinen Anteil. Wäre das der Fall, wie behauptet ist, so hätte sie allerdings Schwierigkeiten bei der Bilanzaufstellung und aus diesem Grunde schon müßte ihre Teilnahme wenigstens bei der G. m. b. H. & Co. im weiteren Sinne unzulässig sein. Ihr Anteilsrecht erstreckt sich vielmehr auf das Gesellschaftsvermögen als ein einheitliches Ganzes; bilanztechnisch stellt es sich als eine Forderung gegen die K. G. dar, die dementsprechend auf der Aktivseite zu buchen ist.

8. Auflösung.

Da hier nur geprüft werden soll, ob eine G. m. b. H. fähig ist, den an einen persönlich haftenden Gesellschafter gestellten Anforderungen zu genügen, bedürfen die in § 131 Ziff. 1—3, 6 HGB. angeführten Auflösungsgründe keiner näheren Erörterung. Nach §§ 131 Ziff. 4, 177 HGB. wird die Gesellschaft mit dem Tode eines Komplementärs aufgelöst. Als Tod der G. m. b. H. gilt aber ihr Erlöschen. Nach § 60 G. m. b. H. Ges. erlischt die G. m. b. H. auch mit dem Konkurse; sie besteht nur fort zwecks Abwickelung ihrer Geschäfte und Aufteilung des Vermögens. Diese Angelegenheiten werden durch den Konkursverwalter besorgt. Dieser ist aber nicht der Vertreter der G. m. b. H. als Komplementär der K. G., er ist auch gem. § 6 K. O. nicht berufen deren Liquidationsgeschäfte durchzuführen. Wenn demnach im Gesellschaftsvertrage nichts besonders bestimmt ist, würde die K. G. im Falle der Auflösung durch Konkurs der G. m. b. H. ohne Liquidator sein. Das wäre eine Erscheinung die auch sonst häufiger vorkommt; ihr begegnet das Gesetz mit der Bestimmung des § 146 Abs. II H. G. B. indem das zuständige Gericht auf Antrag der Beteiligten einen Liquidator zu ernennen hat.

II. Die steuerliche Zulässigkeit der G. m. b. H. & Co. K. G.

In § 5 der R. Abg. O. wird der Nichtigkeit aus § 138 BGB. eine rein steuerrechtliche Nichtigkeit gegenübergestellt. Ungewöhnliche Formen und Gestaltungen von Verbänden, die nach bürgerlichem Recht gültig sind, sollen in steuerlicher Hinsicht unbeachtet gelassen werden, wenn sie sich als Mißbrauch darstellen.

Ein Mißbrauch liegt nach dem Gesetz dann vor, wenn

1. die Form zur Umgebung einer Steuer gewählt worden ist,
2. nach Lage der Verhältnisse für die Beteiligten im wesentlichen derselbe wirtschaftliche Erfolg erzielt wird, welcher auch erzielt werden würde, wenn eine, den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Gestaltung gewählt worden wäre,

3. der gewählte Weg Rechtsnachteile für die Beteiligten nicht mit sich bringt, oder diese doch tatsächlich von geringer Bedeutung sind.

Alle diese Merkmale müssen zusammenfallen, um die getroffenen Maßnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung sein zu lassen.

Nicht unter § 5 R. Abg. O. fällt demnach die G. m. b. H. & Co. K. G. im weiteren Sinne, denn hier würde die K. G. auch bestehen, wenn die G. m. b. H. nicht ihr Komplementär wäre. Die G. m. b. H. wiederum erlangt durch die Beteiligung keine steuerlichen Vorteile, denn sie muß mit dem Einkommen aus eigenem Betriebe auch die Einnahmen aus der Beteiligung an der K. G. zur Besteuerung angeben.

Mehr Bedenken erweckt dafür die G. m. b. H. & Co. im engeren Sinne. Bei ihr besteht von vornherein die Vermutung, daß sie lediglich aus steuerlichen Gründen geschaffen worden ist; jedenfalls deutet ihre geschichtliche Entwicklung darauf hin. Sie war gedacht als Schutz gegen die sogenannte Doppelbesteuerung der G. m. b. H., die darin besteht, daß das Einkommen der Gesellschaft zunächst als Ganzes von dieser besteuert wird, sodann aber der einzelne Gesellschafter den ihm zufallenden Gewinnanteil nochmals versteuern muß. Diese Nachteile werden vermieden, indem der G. m. b. H. & Co. der gesamte Betrieb der G. m. b. H. verpachtet wird. Auf diese Weise wird erreicht, daß der durch den Betrieb der G. m. b. H. erzielte Gewinn der K. G. anheimfällt nnd nur ein Mal und zwar den Anteilen entsprechend von deren Gesellschaftern versteuert wird. Der Pachtzins ist dabei so bemessen, daß er gerade ausreicht zur Erhaltung des Kapitals und zur Deckung der geringen Kosten für die Geschäftsführung der G. m. b. H.

Es kann nicht bestritten werden, daß die gewählte Form der Gesellschaft ungewöhnlich ist. Ferner ist ohne weiteres ersichtlich, daß der erstrebte wirtschaftliche Erfolg in gleicher Weise durch die G. m. b. H. selbst erreicht werden kann. Wesentliche Rechtsnachteile entstehen durch diese ungewöhnliche Form den Beteiligten gleichfalls nicht. Ob aber in jedem Falle die Absicht der Steuerumgehung zur Gründung der G. m. b. H. & Co. geführt hat, ist Tatfrage; ist sie klar erwiesen, so findet § 5 R. Abg. O. ohne weiteres Anwendung.

Es gibt aber viele Gründungen (z. B. Materialverwertungsgesellschaften, mit Beteiligung des Fiskus) die aus einer konkreten wirtschaftlichen Lage heraus entstanden sind als diejenige Form, welche sich für diese Lage als die zweckmäßigste darstellt. Obgleich dadurch eine Veränderung ihrer steuerlichen Beurteilung eintritt, spielt diese bei ihnen doch keine ausschlaggebende Rolle. Sie können deshalb weder nach dem Wortlaut noch nach dem Sinn des Gesetzes als unzulässige Gestaltungsformen angesprochen werden, und der ihnen zufließende steuerliche Vorteil muß ihnen unbenommen bleiben.

Druck von Karl Gleiser in Marburg.